

0- 793246

На правах рукописи

ББК: 65.052.238.8

М17

Максименко Татьяна Сергеевна

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

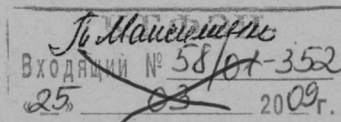
Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва

2009 год



Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» НОУ ВПО
«Таганрогский институт управления и экономики» (г. Таганрог)

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Заслуженный экономист Российской Федерации
Врублевский Николай Дмитриевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Пучкова Светлана Игоревна
кандидат экономических наук, доцент
Жуков Владимир Николаевич

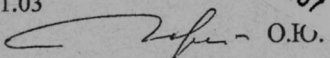
Ведущая организация: ГОУ ВПО Всероссийский заочный финансово-
экономический институт

Защита состоится «15» апреля 2009г. в 10-00 часов на заседании
совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.03 при
ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»
по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д. 55, аудитория 213.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале
Библиотечно-информационного комплекса ФГОУ ВПО «Финансовая академия
при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва,
Ленинградский проспект, д.49, комн. 203.

Автореферат разослан «12» марта 2009г.
на официальном
сайте ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской
Федерации»: www.fa.ru.

Ученый секретарь совета Д 505.001.03
к.э.н., доцент

 О.Ю. Лобовая



ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Активное развитие внешнеэкономической деятельности в России позволило многим предприятиям различных форм собственности стать участниками мировой торговли. Всеобщая глобализация и расширение торговых границ привлекают все большее количество участников внешнеэкономической деятельности (далее ВЭД) к ведению торговых операций с зарубежными партнерами. При этом многие собственники, руководители и бухгалтеры организаций не всегда понимают, что для успешного ведения внешнеэкономической деятельности необходимо обладать специальными знаниями и навыками не только в области гражданского, налогового и таможенного права Российской Федерации, но знать и грамотно применять международные нормы и обычаи делового оборота, учета и отчетности, которые становятся неотъемлемой частью отечественной экономической системы.

Многообразие документов, регулирующих порядок отражения внешнеэкономической деятельности, усложняет процесс бухгалтерского учета внешнеторговых операций на предприятиях – участниках ВЭД. Решение указанной проблемы, прежде всего, требует исследования вопросов использования различных систем учета субъектами международной торговли, основанной на требованиях международного и внутреннего законодательства, постепенного перехода России на международную систему финансовой отчетности, необходимости правильного отражения в учете таможенной стоимости товаров и услуг, влияющей на уплату налогов, учета курсовых разниц и выработки учетной политики по внешнеторговым операциям.

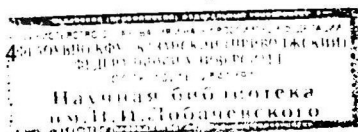
Решение проблемы организации достоверного бухгалтерского учета внешнеторговых операций позволит принимать управленческие решения по минимизации финансовых рисков, непосредственно связанных с внешнеэкономической деятельностью.

Развитие мировой экономики теснейшим образом связано с различными внешнеторговыми институтами, которые видоизменяются согласно требованиям

современного экономического общества. В настоящее время возникла необходимость в новой классификации хозяйственных операций внешнеэкономической деятельности по их видам, в разработке аналитических регистров для учета экспортно-импортных операций на всех этапах их совершения. Требуется детализировать единый План счетов бухгалтерского учета для повышения аналитичности учетной информации о внешнеэкономической деятельности. Поэтому многие проблемы в области совершенствования бухгалтерского учета внешнеэкономических отношений требуют безотлагательного решения.

Степень разработанности темы. Имеющиеся в научной литературе публикации по исследуемой проблематике принадлежат ведущим отечественным ученым в области мировой экономики и международных экономических отношений, экономической теории, таможенного дела, теории бухгалтерского учета и аудита, финансового и управленческого учета. Проблемам развития теории бухгалтерского учета, анализа и аудита посвящены работы Бакаева А.С., Безруких П.С., Бородина В.А., Вахрушиной М.А., Врублевского Н.Д., Гетьмана В.Г., Мельник М.В., Паля В.Ф., Петровой В.И., Лабынцева Н.Т., Соколова Я.В., Шнейдмана Л.З., Шеремета А.Д. На изучение учетных проблем внешнеэкономической деятельности в условиях интеграции российских предприятий в систему мировых хозяйственных связей направлены научные изыскания Белова А.В., Вартанова А.С., Жукова В.Н., Кулининой Г.В., Муравьева А.И., Олейниковой И.Н., Павлова П.В., Пучковой С.И., Тереховой В.А., Шалаповой Н.Т., Юшковой С.Д. Особенности финансово-экономического анализа результатов хозяйственной деятельности предприятий-участников ВЭД реализованы в трудах Баканова М.И., Беллендира М.В., Дронова Р.И., Ефимовой О.В., Ковалева В.В., Любушина Н.П., Сайфулина Р.С., Сельцовского В.Л., Шагалова Г.Л.

Отдельные публикации по проблемам учета внешнеторговых операций представлены в научно-информационных сборниках и периодических журналах. При этом, как правило, работы этих ученых затрагивают в основном



вопросы теории и практики отдельных хозяйственных операций, а процесс ведения бухгалтерского учета экспортно-импортных операций излагается не системно. В связи с изменением законодательства в области регулирования внешнеэкономической деятельности появилось лишь небольшое количество актуальных исследований по теме диссертации, а фундаментальные прикладные работы практически полностью отсутствуют.

Дискуссионность проблематики, недостаточная разработанность концептуальных и методологических подходов, актуальность поставленных проблем, потребность научного обеспечения столь важных для участников внешнеэкономической деятельности вопросов обусловили выбор темы исследования, постановку ее цели и формулирование этапных задач.

Цель и задачи исследования. Основной целью диссертационного исследования является совершенствование организации бухгалтерского учета на предприятиях, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

Цель и логика исследования обусловила постановку и решение следующих задач:

- исследовать организацию бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности предприятий различных организационно-правовых форм собственности;
- изучить законодательство, регулирующее учет внешнеэкономической деятельности;
- разработать классификацию внешнеторговых сделок в зависимости от типа договора (контракта) и правовых форм взаимодействия партнеров;
- провести анализ практики учета внешнеторговых операций на счетах бухгалтерского учета;
- сформировать модель рабочего плана счетов с выделением отдельных субсчетов для учета внешнеторговых операций;
- разработать аналитические регистры для учета и контроля экспортно-импортных операций;

– раскрыть элементы учетной политики предприятий, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

Объектом исследования выступает внешнеэкономическая деятельность хозяйствующих субъектов различных форм собственности.

Предметом исследования является постановка, организация и ведение бухгалтерского учета на предприятиях-участниках ВЭД в части осуществления ими экспортно-импортных операций.

Теоретическую и методологическую основу исследования составляют труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области экономической теории, теории бухгалтерского учета, финансового и управленческого учета, анализа и аудита, государственного и таможенно-правового регулирования внешнеэкономической деятельности. Использованы результаты отечественных и зарубежных монографических исследований, данные, публикуемые в периодической печати, а также материалы личных наблюдений, исследований и обобщений диссертанта. При раскрытии темы за основу взяты международные договоры и конвенции, федеральные законы Российской Федерации, законодательные акты Президента и постановления Правительства Российской Федерации, нормативно-правовые акты Минфина России, Федеральной таможенной службы и иных органов исполнительной власти Российской Федерации, публикации в периодических изданиях по бухгалтерскому учету, экономике и праву, данные всемирной компьютерной сети Интернет.

При разработке проблемы использовались различные методологические подходы, в том числе системный подход в его субъектно-объектном и структурно-функциональном аспектах; эволюционный подход, позволяющий выявить внутренние закономерности развития объекта исследования; сравнительный анализ, дающий возможность анализировать различные экономические показатели; табличные и графические приемы визуализации экономико-статистических данных.

Каждый из этих частных методов применялся в качестве основного, дополнительного или проверочного в соответствии с его функциональными

возможностями и разрешающими способностями при поочередном решении поставленных автором задач. Выборочно-направленное использование данных методов, упорядоченное единым алгоритмом достижения цели, обеспечило надежность, аргументированность оценок и достоверность полученных выводов.

Работа выполнена в рамках пункта 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных» и пункта 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» Паспорта специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика».

Научная новизна исследования заключается в формировании комплекса теоретико-методологических положений по совершенствованию бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности.

Следующие положения диссертационной работы являются новыми:

- разработана и теоретически обоснована классификация внешнеторговых сделок в зависимости от правовой формы взаимодействия внешнеторговых партнеров;
- определены и научно обоснованы способы отражения внешнеторговых операций в бухгалтерском учете предприятий различных организационно-правовых форм собственности;
- разработана модель рабочего плана счетов с выделением отдельных счетов учета внешнеторговых операций;
- предложена методика раздельного учета налога на добавленную стоимость, взимаемого по ставке 0%, при применении предприятием различных ставок НДС;
- разработаны аналитические регистры для учета экспортно-импортных операций и контроля за их совершением на разных хозяйственных стадиях;
- предложены элементы учетной политики предприятий-участников внешнеэкономической деятельности.

Практическая значимость работы заключается в том, что предложенные методические и практические рекомендации ориентированы на широкое использование предприятиями, осуществляющими внешнеэкономическую деятельность.

Практическую значимость имеют:

- методика раздельного учета налога на добавленную стоимость, взимаемого по ставке 0%, при применении предприятием различных ставок НДС;
- модель рабочего плана счетов с выделением отдельных счетов для учета внешнеторговых операций, адаптированная к специфике внешнеэкономической деятельности;
- аналитические регистры для учета экспортно-импортных операций и контроля за их совершением на разных хозяйственных стадиях

Разработанный методический комплекс по совершенствованию бухгалтерского учета на предприятиях-участниках ВЭД дает возможность применить результаты исследования для лучшего процедур регулирования их деятельности со стороны контролирующих таможенных, налоговых и иных органов исполнительной власти. Это позволяет упростить процедуру аудиторских проверок таких предприятий, сделать их внешнеэкономическую деятельность более «прозрачной», повысить заинтересованность потенциальных инвесторов.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования были использованы при разработке учетной политики, применяемой на предприятии ООО «Экзотика» (г. Москва); разработанные рабочий план счетов и аналитические регистры применяются в работе ООО «Эмеральд» (г. Таганрог), ООО «Энергомашпром» (г. Таганрог), что подтверждается справками о внедрении.

Материалы, полученные в ходе диссертационного исследования, были использованы в выступлениях диссертанта на международных, межвузовских и вузовских научно-практических конференциях, а также включены в учебные

программы курсов и используются при чтении лекций и проведении практических занятий в рамках учебных дисциплин «Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности», «Бухгалтерский финансовый учет», «Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету», «Международные экономические отношения» для специальностей 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит», 080507 «Менеджмент организаций», 080504 «Государственное и муниципальное управление» в НОУ ВПО «Таганрогский институт управления и экономики».

Публикации результатов исследования. Основные результаты исследования были опубликованы в пяти работах автора общим объемом 1,5 п.л., в том числе одна работа объемом 0,4 п.л. в журнале, определенном ВАК России для публикаций результатов научных исследований.

Структура диссертационной работы последовательно раскрывает цель и задачи исследования. Диссертация изложена на 194 страницах машинописного текста, состоит из введения, трех глав, заключения, 7 таблиц, 2 рисунков, списка использованных источников, включающего 108 позиций, и 10 приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В диссертации рассмотрены три группы проблем.

Первая группа связана с изучением современных проблем, возникающих при осуществлении предприятиями внешнеэкономической деятельности. В ходе исследования было выявлено, что укоренившейся и наиболее развитой формой международных экономических отношений является внешняя торговля, на долю которой традиционно из года в год приходится 80 % всего объема этих отношений. Объемы внешней торговли РФ (экспорт и импорт) за последние годы неуклонно растут (табл. 1).

Таблица 1

Внешняя торговля Российской Федерации
(по методологии платежного баланса, миллиардов долларов США)¹

	Экспорт							Импорт						
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Всего	101,9	107,3	135,9	183,2	243,8	303,9	355,2	53,8	61,0	76,1	97,4	125,4	164,7	223,1
с СНГ	86,6	90,9	114,6	153,0	210,3	260,6	301,5	40,7	48,8	61,0	77,5	103,5	140,1	191,2
вне СНГ	15,3	16,4	21,3	30,2	33,5	43,3	53,7	13,1	12,2	15,1	19,9	21,9	24,6	31,9

По данным Всемирной торговой организации (ВТО) доля России в мировом экспорте в 2007 г составила чуть более 2,5% (12 место), а в мировом импорте – около 1,6% (16 место), что крайне мало по сравнению с ее потенциальными возможностями. Анализ такого несоответствия позволил определить, что важными причинами этого являются административные барьеры и несовершенство владения техникой ведения внешней торговли предприятиями-участниками ВЭД.

В ходе исследования было установлено, что основные задачи государственного регулирования внешней торговли России на ближайшие годы состоят в рационализации и упрощении импортных тарифов, адаптации законодательства в области внешней торговли к требованиям ВТО. При этом должна обеспечиваться прозрачность тарифной системы с целью предотвращения злоупотреблений, связанных с нарушением порядка декларирования импортируемых товаров. Примером этого может служить

¹ Составлено автором с использованием материалов статистического сборника «Россия в цифрах – 2008»: Стат. сборник». - М.: Федеральная служба государственной статистики России, 2008.

либерализация валютного законодательства, отменившая с 1 января 2007 г. многие требования валютного контроля, что позволило предприятиям более эффективно заниматься внешнеэкономической деятельностью без опасения применения в отношении них завышенных штрафных санкций и проведения постоянного таможенно-банковского валютного контроля.

По мере улучшения экономических условий необходима отмена неэффективных ограничений на ввоз иностранных товаров, в частности, запретительных пошлин, а также последовательное снижение ввозных пошлин на прогрессивное технологическое оборудование, не производимое в России. Немаловажной остается проблема сокращения количества нетарифных мер регулирования, противоречащих условию транспарентности международной торговли.

Успешному осуществлению внешней торговли препятствуют также внутренние барьеры, возникающий на микроуровне экономической системы со стороны самих предприятий-участников ВЭД. Так, центральным звеном во внешнеэкономической деятельности предприятия является подготовка, заключение и исполнение договора (контракта) между двумя и более сторонами, находящимися в разных странах. Договор (контракт) служит главным коммерческим документом, определяющим взаимоотношения участников, и основным средством регулирования деловых отношений в сфере внешнеторгового оборота.

Для осуществления внешнеэкономической деятельности в мировой практике предусмотрены различные виды внешнеторговых сделок, регламентированные в каждой стране гражданским законодательством и выработанными обычаями делового оборота. Исследование всего многообразия форм и видов таких сделок позволило разработать классификацию внешнеторговых сделок предприятия в зависимости от типа договора (контракта) и правовых форм взаимодействия внешнеэкономических партнеров (сторон договора). Данная классификация позволяет предприятиям при исполнении внешнеторговых сделок безошибочно определить момент

перехода права собственности и налоговые обязательства, возникающие по внешнеэкономическим операциям (табл. 2).

Таблица 2

Классификация внешнеторговых сделок²

№	Вид внешнеторговых сделок	Тип договора	Стороны договора	Переход права собственности	Налоговые обязательства и налогоплательщики
1	Экспортные сделки	Договор (контракт) между народной купли-продажи	Российская организация – продавец Иностранная фирма – покупатель	От российской организации к иностранной фирме	Российская организация платит таможенные пошлины и сборы
2	Импортные сделки	Договор (контракт) между народной купли-продажи	Российская организация – покупатель Иностранная фирма – продавец	От иностранной фирмы к российской организации	Российская организация платит таможенные пошлины, сборы, НДС при ввозе, по подакцизным товарам – акциз
3	Резкпортные операции	Два договора купли-продажи: 1. между экспортером и импортером (российская сторона – импортер); 2. между резкпортером и импортером (российская сторона – резкпортер)	Экспортер – иностранная фирма. Импортер – российская фирма. Резкпортер – российская организация. Импортер – иностранная фирма	От экспортера к импортеру. От резкпортера к импортеру	Налогоплательщик – российская сторона. Кроме того: резкпортер с завозом на территорию РФ – таможенные пошлины; резкпортер без завоза на территорию РФ только по разрешению ЦБ РФ
4	Ремимпортные операции (авоз товаров, ранее вывезенных в режиме экспорта)	Два договора купли-продажи: 1. между экспортером и импортером (российская сторона – экспортер); 2. между ремимпортером и импортером (российская сторона – ремимпортер)	Экспортер – российская организация. Импортер – иностранная фирма. Ремимпортер – российская сторона. Импортер – иностранная фирма	От импортера к экспортеру. От ремимпортера к импортеру	НДС при ввозе вычета не подлежит
5	Бартерные сделки	Договор о бартерном обмене товарами (в форме единого документа)	Российская организация и иностранная фирма – каждая является одновременно и продавцом и покупателем	Российская сторона передает иностранной фирме право собственности на свой товар и получает от иностранной фирмы право собственности на ее товар	Налогоплательщик – российская сторона
6	Экспорт через посредника - комиссионера	Договор (контракт) международной купли-продажи Договор комиссии	Комиссионер российская организация (экспортер) и иностранная фирма – покупатель (импортер) Комитент и комиссионер – российские организации	От комитента к иностранной фирме-покупателю Не переходит к комиссионеру	Комитент – экспортные пошлины, сборы и налоги от экспортных операций Комиссионер – НДС с комиссионного вознаграждения и др. налоги
7	Импорт через посредника - комиссионера	Договор (контракт) международной купли-продажи Договор комиссии	Комиссионер – российская организация (импортер) и иностранная фирма-продавец (экспортер) Комитент и комиссионер – российские организации	От иностранной фирмы-продавца к комитенту Не переходит к комиссионеру	Комитент – ввозные пошлины, сборы, НДС НДС с комиссионного вознаграждения и др. налоги
8	Экспорт по договору поручения	Договор (контракт) международной купли-продажи	Российская сторона (экспортер) и иностранная фирма (импортер)	От российской организации (экспортера) к иностранной фирме	Российская организация платит таможенные пошлины и сборы

² Составлено автором с использованием данных следующих источников: Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ. Гражданский кодекс РФ (часть вторая); Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Налоговый кодекс РФ (часть вторая); Михайлов Д.М. Внешнеторговый контракт. - М.: ЮНИТИ, 1997; Осинцев О.В., Арабян М.С. Внешнеторговый контракт - основной коммерческий документ. Составление и оформление внешнеторговых контрактов. Методический сборник. Выпуск 3. - М.: РИО РТА, 1997; Кочергина Т.Е. Павлов П.В. Международный договор купли-продажи. - Ростов н/Д: РИО РТА, 2001.

№	Вид внешнеторговых сделок	Тип договора	Стороны договора	Переход права собственности	Налоговые обязательства и налоговые льготы
1	2	3	4	5	6
		Договор поручения	Поверенный и доверитель – российские организации	Не переходит к поверенному	Доверитель – НДС с вознаграждения и др. налоги
9.	Импорт по договору поручения	Договор (контракт) между народной куплей и продажей Договор поручения	Российская сторона (импортер) и иностранная фирма (экспортер) Поверенный и доверитель – российские организации	От иностранной фирмы (экспортер) к российской организации Не переходит к поверенному	Российская организация платит таможенные пошлины, сборы, НДС при ввозе, по подакцизным товарам – акцизы. Доверитель – НДС с вознаграждения и др. налоги

Разработанная классификация внешнеторговых сделок позволит предприятиям организовать рациональный и достоверный бухгалтерский учет хозяйственных операций внешнеэкономической деятельности.

Заключение внешнеторгового контракта требует особых знаний в области российского и международного права, а предприятия малого и среднего бизнеса не в состоянии содержать в штате высококвалифицированных специалистов в области таможенного, банковского и международного права. В связи с этим были определены важные параметры внешнеторгового договора (контракта), знание которых практически поможет участникам ВЭД квалифицированно заключать и исполнять эти контракты (табл. 3).

При заключении внешнеторгового контракта особое значение имеют базисные условия поставки, которые влияют на формирование дополнительных расходов предприятия, а, следовательно, и на ожидаемый финансовый результат по операции, поэтому необходима правильная трактовка и применение условий «Инкотермс-2000». В ходе исследования были разработаны таблицы по формированию затрат согласно базисным условиям поставки «Инкотермс», которые необходимы в работе руководства, а также специалистов, непосредственно занимающихся договорной (контрактной) работой и ведением бухгалтерского учета операций внешнеэкономической деятельности.

Основные параметры внешнеторгового контракта ³

Таблица 3

1	Унифицированный номер контракта
2	Дата, место подписания, организация
3	Предмет контракта
4	Цена
5	Условия платежа
6	Сроки поставки
7	Форс-мажор
8	Рассмотрение споров
9	Санкции
10	Адреса и подписи сторон
11	Момент перехода права собственности

Состоит из трех групп знаков: 1 - код страны организации по международной классификации, 2 - код по ОКПО, 3 - порядковый номер документа в организации
Дата, место подписания, при указании стран дополнительно указывается трехзначный код согласно международному классификатору
Указывается полное наименование и характеристика товара, а также ссылки на международные и национальные стандарты
Указывается цена за единицу товара в валюте с ссылкой на «Инкотермс 2000», общая сумма контракта, наименование валюты
Финансовые условия, виды и формы расчетов, срок платежа, если предоставляется рассрочка платежа
Помимо сроков определяется график поставки
Перечень событий чрезвычайного характера, сроки действия этих обстоятельств
Порядок предъявления и рассмотрения претензий. Право государства регулирующее споры
Перечень санкций за ненадлежащее исполнение обязательств, сторонами подписавшими контракт
Юридические и другие адреса
Определяется сторонами контракта по договоренности либо в соответствии с национальным правом государства, избранного сторонами

Вторая группа проблем связана с изучением современных способов организации бухгалтерского учета внешнеторговых операций на предприятии. Было установлено, что в современных условиях реформирования бухгалтерского учета с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности и

³ Составлено автором с использованием следующих источников: Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ. Гражданский кодекс РФ (часть вторая). Письмо ЦБ РФ от 15 июля 1996 г. № 300 «О рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов». Венская Конвенция ООН о договорах международной купли-продажи товаров 1980 г. Комментарий. – М.: Юридическая литература, 1994; *Остинев О.В., Арабжи И.С.* Внешнеторговый контракт - основной коммерческий документ. Составление и оформление внешнеторговых контрактов. ФОРУМ. Методический сборник. Выпуск 3. – М.: РИО ПГА, 1997.

полной самостоятельности организаций при проведении внешнеэкономической деятельности необходимо совершенствовать учетные процессы по различным направлениям. При этом методика бухгалтерского операций внешнеэкономической деятельности имеет свои особенности, без знания которых невозможно обеспечить получение достоверной учетной информации.

Проведенное исследование действующего законодательства, регламентирующего порядок ведения внешнеторговых операций, показало, что законы и нормативные акты федерального уровня изменяются в соответствии с экономической политикой государства, направленной на либерализацию внешней торговли, а нормативные документы, составляющие методологическую основу бухгалтерского учета экспортно-импортных операций, остаются недоработанными. В связи с этим предприятиям приходится самостоятельно разрабатывать дополнительные внутренние положения, чтобы их финансовая информация соответствовала потребностям внешних пользователей.

Целью бухгалтерского учета экспортно-импортных операций является формирование достоверной информационной базы для принятия управленческих решений по снижению рисков осуществления этих операций и повышению их эффективности. Исходя из этого обоснованы следующие главные задачи по организации бухгалтерского учета операций внешнеторговой деятельности:

- знание и соблюдение центрами ответственности нормативно-правовых документов, регулирующих бухгалтерский учет внешнеторговых операций;
- ведение синтетического и аналитического учета движения товаров по товарным партиям;
- осуществление учета внешнеторговых операций в иностранной валюте и рублях; пересчет иностранной валюты в рубли необходимо производить на дату совершения операций и отчетную дату с отражением курсовой разницы на счетах бухгалтерского учета;

- формирование учетной политики предприятия с учетом особенностей методики бухгалтерского учета операций внешнеэкономической деятельности;
- обеспечение детального учета всех затрат и финансовых результатов по видам товаров по каждому внешнеторговому договору (контракту);
- формирование учетной информации для принятия управленческих решений;
- организация валютного контроля внешнеторговых договоров (контрактов) на микроуровне.

Исследование показало, что современные способы ведения учета внешнеторговых операций, включая его компьютеризацию, не дают полной аналитической детализированной информации об экспортно-импортных операциях по их видам. Действующие бухгалтерские регистры не позволяют в полной мере контролировать и формировать учетные показатели в процессе совершения экспортно-импортных операций на всех этапах.

В ходе исследования систем бухгалтерского учета ряда предприятий было установлено, что для усиления контроля экспортно-импортных операций необходимо разработать новые и оптимизировать действующие учетные регистры. Для данных целей были разработаны и апробированы на практике следующие бухгалтерские регистры:

- регистр аналитического учета «Учет финансового результата по каждому иностранному покупателю в разрезе каждого контракта». Продвижение товара на внешний рынок всегда связано с дополнительными затратами (таможенные пошлины и сборы, транспортные расходы, страхование, вознаграждение по договорам посреднических услуг и т.д.). Поэтому необходимо иметь четкое представление о том, какой финансовый результат получит предприятие при каждой экспортной поставке. Применение этого регистра позволит контролировать формирование финансового результата по каждому иностранному покупателю, просчитывать и прогнозировать рентабельность сделки;
- регистр аналитического учета «Расчет налоговой базы по экспортным

поставкам – реестр документов по экспортным поставкам». Использование этого регистра позволит предприятию осуществлять контроль и получать документальное подтверждение экспортных операций в разрезе не только каждого контракта, но и отдельно взятой поставки. Показатели регистра позволят одновременно формировать необходимую информацию для налоговых и таможенных органов для подтверждения факта экспорта в установленные законодательством сроки;

- справочный регистр «Расчет суммы НДС, относящегося к экспортным поставкам». Налог на добавленную стоимость всегда находится под пристальным вниманием контролирующих органов, так как косвенные налоги составляют значительную долю бюджета страны. В диссертации разработана методика раздельного учета налога на добавленную стоимость для предприятий, осуществляющих хозяйственную деятельность, как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. Применение методики посредством заполнения и ведения Справочного регистра облегчает учет «входящего» НДС и определение суммы НДС, относящегося к экспортным поставкам;

- регистр аналитического учета «Формирование фактической стоимости ввезенного товара». Ввоз товара на территорию РФ сопровождается дополнительными расходами (расходами на таможенную очистку, транспортными расходами на территории РФ и за ее пределами, брокерским вознаграждением и т.д.). Доля этих расходов формирует значительную часть фактической стоимости импортируемого товара. Этот регистр позволяет предприятию безошибочно сформировать фактическую стоимость ввезенного товара, которая необходима для дальнейшего его использования на территории РФ.

На организацию учета экспортно-импортных операций оказывает существенное влияние сложившаяся практика реализации и покупки товаров непосредственно самим предприятием или через посредническую внешнеэкономическую организацию. Согласно законодательству существуют

три вида посреднических договоров: договор поручения, договор комиссии и агентский договор.

Было установлено, что в зависимости от вида договора, заключенного между экспортером и организацией-посредником, между ними складываются определенные взаимоотношения, которые и определяют порядок бухгалтерского учета внешнеторговых операций с участием посредников. Поэтому при отражении в учете таких операций в первую очередь необходимо определить характер правовых взаимоотношений участников данной сделки и затем строить соответствующие схемы бухгалтерского учета.

При ввозе товара из-за границы важной задачей является своевременное и достоверное формирование стоимости импортного товара, так как с поставкой связаны дополнительные расходы, которые составляют значительную долю стоимости ввезенного товара. Предприятия самостоятельно определяют порядок формирования стоимости импортного товара с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с отдельным субсчетом «Заготовление и приобретение импортных материальных ценностей». На этом счете по партиям аккумулируются все затраты, связанные с приобретением импортных материальных ценностей. Определение фактической себестоимости импортного сырья (материалов) и товаров может занимать длительный период времени, так как с его поступлением могут быть связаны дополнительные расходы, а первичные документы не были своевременно оформлены. Для того, чтобы хозяйственная деятельность не нарушалась, предприятию необходимо приходить к поступившим материальным ценностям по учетным ценам, списывая возникшие отклонения на соответствующие счета бухгалтерского учета.

В бухгалтерском учете прибыль от экспорта товаров, работ, услуг формируется на счете 90 «Продажи», субсчет «Продажи на экспорт товаров, работ, услуг», путем сопоставления экспортной выручки, отражаемой по кредиту данного счета, и расходов, связанных с получением этой выручки,

списываемых в дебет данного субсчета с соответствующих счетов бухгалтерского учета. Выделение экспортной выручки на дополнительные субсчета позволяет своевременно и достоверно определить финансовый результат внешнеэкономической деятельности предприятия.

Третья группа проблем охватывает исследование и выработку основных путей развития бухгалтерского учета внешнеторговых операций. Как известно, бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности ведется на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Этот план счетов был разработан и принят в годы становления рыночной экономики, когда внешнеэкономической деятельностью занимались лишь единицы предприятий и необходимость в его детализации на уровне федерального нормативного регулирования отсутствовала.

Сегодня внешнеэкономической деятельностью заняты не только крупные предприятия, но и предприятия среднего и малого бизнеса, а также предприниматели без образования юридического лица, заинтересованные в получении экономических выгод от каждой проведенной внешнеторговой операции. Анализ внешнеэкономической деятельности некоторых из них показал, что существует прямая корреляционная связь между организацией бухгалтерского учета и получением положительного финансового результата. Осуществление экспортно-импортных операций без выделения их по видам на отдельных субсчетах отрицательно влияет на достоверность учетной информации.

Предприятия для осуществления внешнеэкономической деятельности обязаны открывать валютные счета в уполномоченных банках. Они могут иметь неограниченное количество таких счетов, одновременно открывая транзитный и текущий валютный счет по каждой валюте. Порядок совершения операций в иностранной валюте между резидентами, а также между резидентами и нерезидентами регулируется Федеральным законом №173-ФЗ от 10 декабря 2003 г. «О валютном регулировании и контроле». Для учета наличия и движения валюты на счетах предназначен

синтетический счет 52 «Валютные счета», к которому необходимо открыть субсчета 52-1 «Валютные счета внутри страны», 52-2 «Валютные счета за рубежом». К субсчету 52-1 «Валютные счета внутри страны» открываются субсчета второго порядка 52-1-1 «Транзитные валютные счета», 52-1-2 «Текущие валютные счета». В связи с тем, что предприятие может иметь валютные счета в разных валютах, следует к каждому субсчету счета 52 «Валютные счета» открывать аналитические счета по видам валютных счетов (рис. 1).

Ведение валютных счетов по видам валют подчиняется правилам ведения аналитического учета (с учетом особенностей отражения в бухгалтерском учете операций в иностранной валюте). Особенностью отражения считается, что валютные счета по видам валют будут вестись в двух денежных измерениях – в иностранной валюте и российской валюте; субсчета – только в российской.

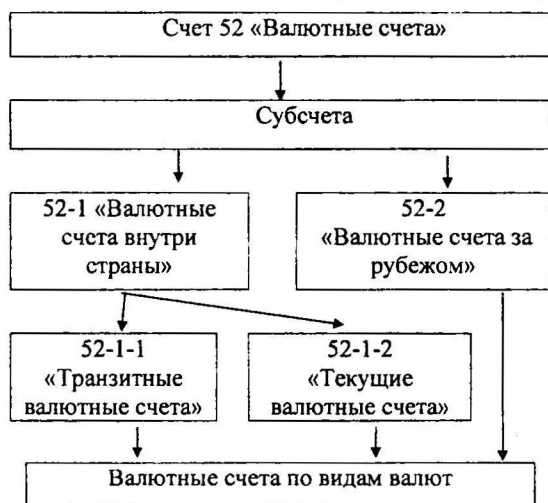


Рис. 1. Корреспонденция счета 52⁴

Счет 52 «Валютные счета» показывает курсовые разницы, связанные с текущими операциями, и курсовые разницы, связанные с ежемесячной переоценкой сальдо денежных средств. Предприятия могут производить

⁴ Составлено автором.

пересчет стоимости средств на счетах в банках также по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ. Поэтому на счете 52 «Валютные счета» могут возникать курсовые разницы в связи с каждым изменением курсов иностранных валют, возникающие курсовые разницы отражаются в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Повышение аналитичности действующего плана счетов продиктовано задачей бухгалтерского учета – своевременно и достоверно отражать внешнеторговые операции и действенно контролировать их. В связи с этим предлагается модель рабочего плана счетов бухгалтерского учета с выделением отдельных субсчетов для предприятий, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность (табл. 5). Данная модель дает возможность предприятиям повысить аналитичность учетных показателей в своей информационной системе.

Анализ действующего законодательства в области налогообложения показал отсутствие регулирования ведения раздельного учета налога на добавленную стоимость, взимаемого по ставке 0%, при применении предприятиями различных ставок НДС. Так как «входящий» НДС по экспортным операциям возмещается из бюджета и контроль за правильным и своевременным его учетом необходим для любого хозяйствующего субъекта, ведение такого раздельного учета становится особенно актуальным.

Учетная политика является основным рабочим бухгалтерским документом, который регламентирует и регулирует всю учетную работу и является инструментом управления экспортно-импортными операциями.

Таблица 5

План счетов бухгалтерского учета для предприятий, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность⁵

РАЗДЕЛ 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Номер и наименование синтетического счета	Номер и наименование субсчета 1-го порядка	Номер и наименование субсчета 2-го порядка
1	2	3
15 Заготовление и приобретение материальных ценностей	15-1 Формирование стоимости материальных ценностей приобретенных в РФ	

⁵ Составлено автором с использованием следующих источников: приказ Минфина России № 94н от 31.10.2001, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению.

РАЗДЕЛ 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Номер и наименование синтетического счета	Номер и наименование субсчета 1-го порядка	Номер и наименование субсчета 2-го порядка
1	2	3
	15-2 Формирование импортной стоимости материальных ценностей	
19 Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19-1 НДС при приобретении основных средств	
	19-2 НДС по приобретенным нематериальным активам	
	19-3 НДС по приобретенным материально-производственным запасам	19-31 НДС по приобретенным МПЗ на экспорт
		19-32 НДС по приобретенным МПЗ для реализации на территории РФ
РАЗДЕЛ 4. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
1	2	3
41 Товары	41-1 Товары на складах	
	41-2 Товары в розничной торговле	
	41-3 Тара под товаром и порожняк	
	41-4 Покупные изделия	
	41-5 Резкспортные товары	41-51 Товары резкспортные в пути 41-52 Товары резкспортные в портах, на складах 41-53 Товары резкспортные в пути за границей 41-54 Товары резкспортные, но не отфактурованные
	41-6 Импортные товары	41-61 Импортные товары в пути за границей 41-62 Импортные товары на складах и в переработке за границей 41-63 Импортные товары в портах и на складах РФ 41-64 Импортные товары в пути в РФ 41-65 Импортные товары по прямым поставкам
44 Расходы на продажу	44-1 Расходы на содержание аппарата управления	
	44-2 Расходы на продажу по экспорту	44-21 Расходы на продажу по экспорту и резкпорту в рублях 44-22 Расходы на продажу по экспорту и резкпорту в иностранной валюте
	44-3 Расходы на содержание представительств за границей	
	44-4 Торгово-операционные расходы	
45 Товары отгруженные	45-1 Товары отгруженные на экспорт	45-12 Экспортные товары по прямым поставкам
		45-13 Экспортные товары в пути СНГ
		45-14 Экспортные товары в портах и на складах в СНГ
		45-15 Экспортные товары в пути за границу
		45-16 Экспортные товары в пути и на комиссии за границей
		45-17 Экспортные товары, снятые с экспорта
		45-18 Экспортные товары, отгруженные, но не отфактурованные

РАЗДЕЛ 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
Номер и наименование синтетического счета	Номер и наименование субсчета 1-го порядка	Номер и наименование субсчета 2-го порядка
1	2	3
РАЗДЕЛ 8. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
1	2	3
90 Продажи	90-1 Выручка	90-11 Выручка от экспорта (в аналитике по каждой товарной партии)
	90-2 Себестоимость продаж	90-21 Себестоимость экспортных продаж (в аналитике по каждой товарной партии)
	90-3 НДС	
	90-4 Акции	
	90-9 Прибыль (убыток) от продаж	90-91 Прибыль (убыток) от продаж на экспорт

Исследование учетной политики предприятий-участников ВЭД позволяет сделать вывод, что элементам учета внешнеторговых операций не уделяется должного внимания, а это в конечном итоге приводит к недостоверности формирования финансовых результатов. Поэтому необходимо создание новых элементов учетной политики предприятия с целью управления внешнеторговыми операциями для повышения их экономической эффективности. Для этого в соответствии с рассмотренной спецификой внешнеторговых операций в учетной политике предприятиям необходимо отразить следующие моменты:

- выделить на отдельные субсчета учет внешнеторговых операций по их видам при разработке рабочего плана счетов;
- определить порядок формирования фактической себестоимости импортного товара с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» субсчет 15-2 «Формирование импортной стоимости материальных ценностей»;
- установить методику определения плановой стоимости импортного товара и порядок его отражения по учетным ценам;
- применять в качестве учетной цены фактическую себестоимость поступивших импортных материалов (сырья, товаров) по данным за предыдущий месяц или другой отчетный период (отчетный год);

- использовать расчет суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего вычету по нулевой ставке, включающего порядок ведения раздельного учета «входящего» НДС;

- описать формы и методы заполнения регистров аналитического учета для экспортно-импортных операций.

Достоверный, полный и своевременный бухгалтерский учет экспортно-импортных операций позволяет в конечном счете объективно оценивать и анализировать финансовые результаты внешнеэкономической деятельности предприятий в различных сферах экономики страны, возможность их дальнейшей интеграции в международную кооперацию и систему внешнеэкономических связей.

По теме диссертационного исследования опубликованы следующие научные работы:

1. Максименко Т.С. Осуществление внешнеэкономической деятельности через посредника [Текст]// Бухгалтерский учет. – М.,2007 - №1(07) стр.23-25 (0,4 п.л.).

2. Максименко Т.С. Об особенностях учета и аудита внешнеэкономических операций [Текст]// Вестник Таганрогского института управления и экономики. – Таганрог, 2005 - №1(1) стр. 40-42 (0,3 п.л.).

3. Максименко Т.С. Особенности правового и нормативного регулирования бухгалтерского учета внешнеторговых операций [Текст]// Сборник докладов IV Международной научно-практической конференция «Проблемы регионального управления, экономики, права и инновационных процессов в образовании», том 1 «Актуальные проблемы экономики». – Таганрог,2005 Изд-во ТИУиЭ, стр.233-237 (0,2 п.л.).

4. Максименко Т.С. Особенности бухгалтерского учета экспортно-импортных операций с участием посредника [Текст]// Вестник Таганрогского института управления и экономики. – Таганрог, 2006 - №2(4) стр.13-16 (0,4 п.л.).

5. Максименко Т.С. Учет и налогообложение доходов нерезидента у

источника выплаты дохода резидента [Текст] // Сборник докладов VIII Научно-практической конференции преподавателей, студентов, аспирантов и молодых ученых. том 2 «Актуальные проблемы современной экономики». – Таганрог. 2007 Изд-во ТИУиЭ, стр.119-122 (0,2 п.л.).

Печать трафаретная.
Типография «11-й ФОРМАТ»
ИНН 7726330900
115230, Москва, Варшавское ш., 36
(499) 788-78-56
www.autoreferat.ru

10²